

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## IFRS in Focus

### 賦課金の新解釈指針

本 IFRS in Focus は、先日公表された IFRIC 解釈指針 IFRIC 第 21 号「賦課金」(以下、「本解釈指針」という)の要求事項を要約している。

#### 目次

- 本解釈指針がなぜ公表されたのか？
- 「賦課金」とは何か？
- 本解釈指針は賦課金の会計処理にどのような影響を及ぼすのか？
- いつ期中財務諸表に賦課金を支払う債務が認識されるのか？
- いつ本解釈指針は適用になるのか？

#### 要点

- 賦課金とは、企業が特定の財またはサービスを受けることのない、政府への支払いである。
- 債務発生事象は、通常、賦課金を制定する法律で規定されている、賦課金の支払いの義務を企業に負わせる活動である。
- 政府に賦課金を支払う負債は、債務発生事象が起きた時点でのみ認識されなければならない。賦課金が(収益を得ることなどの)過去の業績に基づいて計算される場合があるが、それ自体は、負債を認識するための「必要な」条件であるが「十分な」条件ではない。
- 本解釈指針は、2014年1月1日から発効する。

#### 本解釈指針がなぜ公表されたのか？

本解釈指針は、賦課金の支払いをもたらす活動が発生する期間とは異なる期間の財務データに基づいている賦課金についての会計処理をどのようにするのかという懸念に対処するために開発された。その懸念とは、「翌期に支払われる (payable) 賦課金について、企業はいつ負債を計上すべきなのか」である。負債の認識を生じさせる債務発生事象とは何か、特に、経済的強制について検討すべきかどうかについて、見解が分かれた。また、最低限の閾値 (threshold) を満たした場合、または特定の日に企業が営業していることによって (徐々にまたは全額の) 賦課金が課される場合の債務発生事象についての疑問が提起された。さらに、徐々に賦課金が課される場合、その期間に発行された期中財務報告において、その負債をどのように計上するのかというような疑問も提起された。

#### 「賦課金」とは何か？

本解釈指針は、賦課金を「法律に従って政府により企業に課される、将来の経済的便益を具現化する資源の流出」と定義している。IAS 第 12 号「法人所得税」の範囲内の「税金」および「罰金と科料」は除外される。また、契約上の取決めに基づくサービスまたは資産の購入に対する政府への支払いも、範囲外となる。すなわち、賦課金は、賦課金を支払う企業がそれと交換に特定の商品およびサービスを受領することはないというような、相互交換でない (non-reciprocal) 政府との取引でなければならない。本解釈指針において、「政府」は、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理および政府援助の開示」に従って定義されている。企業が代理人として政府のために賦課金を回収する場合、当該代理人のキャッシュ・フローは、本解釈指針の範囲外である。

詳細は下記ウェブサイトを参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

特筆すべきは、本解釈指針が、IAS 第 37 号に基づいて引当金を生じさせる賦課金のみを取り扱っているのではなく、時期と金額が確実である (certain) 賦課金についても取り扱っていることである。

## 見解

IAS 第 12 号の範囲の「税金」と IFRIC 第 21 号で取り扱っている「賦課金」の違いは、必ずしも明確ではない。IAS 第 12 号では「法人所得税」を定義していないが、IFRIC 第 21 号の「結論の根拠」において、IFRS 解釈指針委員会は、法人所得税は、純額（通常は課税所得）を基礎としたものであると考えていることを、これまでの概念として記載している。そのため、結果として、賦課金がその他の相互交換でない政府への支払いを対象としている。

排出量取引スキームについて、企業は、本解釈指針の適用を要求されないが、会計方針の選択として、当該スキームに適用することも可能である。

## 本解釈指針は賦課金の会計処理にどのような影響を及ぼすのか？

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」と一貫して、負債は、債務発生事象が発生した時点で認識される。債務発生事象とは、賦課金の支払いを生じさせる活動である。通常、これは、賦課金を課す法律で規定されている。例えば、企業が (20X1 年) 1 月 1 日に営業している場合にのみ、前期 (20X0 年) の収益に基づいて賦課金を支払う場合がある。その場合の債務発生事象は、1 月 1 日に営業していることであり、その日まで賦課金は計上されるべきではない。この論理は、前年に収益が生じていることは、負債の認識を生じさせる「必要な」条件であるが、「十分な」条件ではないことを意味している。

## 見解

本解釈指針は、当該負債の認識に対して、借方の相手勘定を何にするかについては明示していない。多くの場合、資産として繰延べできる前払いの要素があることを証明できる場合を除いて、相手勘定は、その期間の費用として認識することになる。

また、本解釈指針は、一連の様々な賦課金の取決めについて検討している。下表は、本解釈指針で取り扱われている様々なタイプの賦課金の取決めについての要約である。

賦課金の取決め	いつ負債を認識するのか？
企業が収益を得るにつれて、徐々に賦課金が発生する。	債務発生事象は、法律で規定されている収益を得ることである。企業が収益を得るにつれて、賦課金を支払う負債を計上する。
規定されている年に、企業が収益を得るとすぐに、賦課金の全額が発生する。	債務発生事象は、企業が得た当初の収益である。当該取決めにおいて、通常、賦課金は前期の収益に基づいて支払われる。そのため、前期に収益を得ることは、賦課金の支払う負債を認識するための「必要な」条件ではあるが、「十分な」条件ではない。
規定されている日に、企業が営業している場合、賦課金の全額が発生する。	債務発生事象は、規定されている日に営業していることであり、企業は、その日まで、賦課金の支払いを回避できる。この場合、賦課金の金額は、前期の残高を基礎として計算されるが、規定された日が到来するまで、債務は発生しない。
企業が、規定されている最低限の金額を超える収益を得ている場合に、賦課金が発生する。	債務発生事象は、トリガー・レベル (trigger level) を超える収益を得ることである。その事象が起こる可能性に関係なく、そのトリガー・レベルに到達するまで、負債は発生しない。そのため、每期、常に最低限の金額を到達していて、今期にその閾値を到達することが合理的に確実であったとしても、債務発生事象が達成されるまで、負債は計上されない。

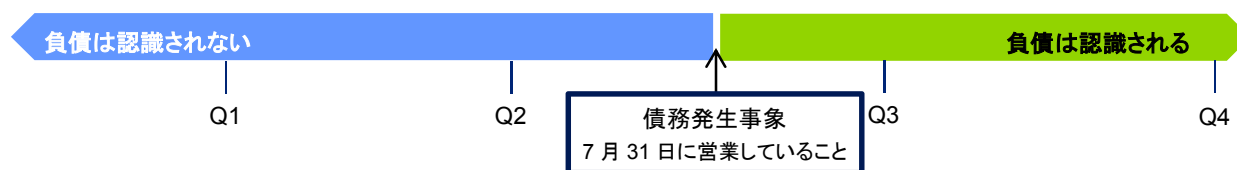
## 見解

本解釈指針の範囲内となる賦課金の設例として、以下含まれている。

- (a) 英国の銀行税：報告期間の末日に銀行として活動している企業に課される。報告期間の末日における資本および負債の帳簿価額に基づいて課される。
- (b) フランスの C35 税：年次報告期間の初日に特定の市場に参加している場合、トリガーとなる前報告期間の年度の収益の割合で税額が計算される。

## いつ期中財務諸表に賦課金を支払う債務を認識しなければならないのか？

本解釈指針は、債務発生事象が起こった時点の期中報告でのみ、賦課税を支払う負債が認識されると明示している。下表は、暦年決算の企業に関する期中財務諸表への影響を説明したものである。



## 見解

IFRIC 第 21 号の「結論の根拠」は、IAS 第 34 号「期中財務報告」の 16A 項に従って、期中財務報告において、現在または将来に認識される賦課金についての開示を提供する必要があることを示している。

## いつ本解釈指針は適用になるのか？

本解釈指針は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って、本解釈指針は遡及適用される。

## 見解

既存の会計方針が IFRIC 第 21 号の要求事項を満たしているかどうかについて評価するために、企業は、これまでに支払った賦課金のすべてを見直す必要がある。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,100 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。